

Título: As Tributações Autónomas em sede de IRC

Autor 1

Vanessa Borba Oliveira

Mestranda em Contabilidade – Ramo Fiscalidade (ISCA-UA)

Contabilista Certificada

Autor 2:

Sérgio Ravara Cruz

Docente ISCA-UA

Diretor do Mestrado em Contabilidade Pública (ISCA-UA)

Resumo

As tributações autónomas (TA) têm sido, nos últimos anos, um dos temas mais discutidos pelo facto de frequentemente haver alterações nesta matéria, mas também pelo facto de tributar a despesa e não o rendimento das entidades.

Este artigo centra-se nas TA em sede de IRC. Apresentamos as razões da sua existência e a evolução que se verificou desde a sua implementação. Realizamos, também, uma análise à disposição legislativa atual e apresentamos o impacte fiscal das TA até 2013, com base na informação disponibilizada no portal das finanças.

Para além de efetuarmos uma análise crítica sobre a temática, com base nos dados reais obtidos foi possível concluirmos que: os montantes cobrados a título de TA têm apresentado uma evolução crescente desde 2005 até 2011, tendo havido um ligeiro decréscimo nos dois anos seguintes; o peso destas no total do IRC liquidado efetivo tem aumentado desde o ano de 2008; a evolução desse IRC liquidado e das TA, adicionando a variável de crise económica, mostra que as TA têm um comportamento independente da evolução do IRC. Portanto, a figura da TA faz com que praticamente todas as empresas tenham IRC a pagar em cada período económico, mesmo tendo apurado prejuízo fiscal.

Introdução

Para Azevedo (2014), “o Estado devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma sobre as empresas” (p.16), isto porque é um tipo de tributação que serve para tributar a despesa e não o rendimento das entidades.

As várias despesas sujeitas a taxas de TA em sede de IRC, embora não se trate propriamente de IRC – uma vez que este visa tributar o rendimento das pessoas coletivas e não as despesas por elas efetuadas –, mas sim da substituição de uma tributação de rendimentos “implícitos” de pessoas singulares, que se considera inatingível de forma direta, tem vindo ao longo dos anos a ser fortemente agravadas (Pinto & Pinto, 2014).

Ora, se as TA tributam a despesa e não o rendimento das entidades, há que encontrar respostas para algumas das questões sobre a sua existência. Deste modo, ao longo deste artigo, iremos apresentar a explicação para a sua origem. Posteriormente centramos a nossa atenção nas TA em sede de IRC, onde iremos apresentar uma breve evolução histórica até 2013, focando-nos nas alterações posteriores que foram introduzidas pela Reforma do IRC sobre esta temática, assim como as despesas sujeitas a este tipo de tributação de forma discriminada. De forma a percebermos qual o peso que este tipo de tributação tem nas empresas, em Portugal, iremos também apresentar o impacto fiscal das TA em sede de IRC, até 2013.

1. A origem das TA enquanto norma antiabuso

As TA constam, atualmente, nos artigos 73º do CIRS e 88º do CIRC, e foram introduzidas na legislação fiscal portuguesa com a reforma fiscal de 2001, com o intuito de penalizar certas despesas incorridas pelas empresas ou por pessoas singulares no âmbito da sua atividade empresarial e profissional. Sobre o aparecimento deste tipo de tributação, Silva (2015) refere que o fisco “a partir de 2000, apercebeu-se que o sistema não gerava receita e deixou de corrigir os custos, para efeitos fiscais, e passou a tributar os gastos, pois assim a empresa com lucro ou prejuízo dava sempre receita” (p.39). Desde então, este regime tem sofrido muitas alterações, quer ao nível das taxas, quer ao nível de incidência,

tornando-se num mecanismo extremamente valioso para os governos, como meio de obter mais receita fiscal, sem que as taxas nominais de IRS e IRC fossem alteradas (Silva, 2011).

A TA, embora inserida nos códigos sobre o rendimento, não incide sobre o rendimento obtido pelos sujeitos passivos, pelo que deve ser interpretada como um pagamento independente da existência ou não de matéria coletável (Silva, 2011). Isto significa que, um sujeito passivo pode pagar TA num período, mesmo que nesse período tenha apurado prejuízo fiscal, daí a razão para a expressão “autónoma”, ou seja, independente da obtenção de resultado fiscal positivo. Assim, este tipo de tributação incide sobre determinados encargos de sujeitos passivos de IRC e de IRS (categoria B).

Para Azevedo (2009), a TA tem, essencialmente, uma função penalizadora, visto que o legislador procurou penalizar certos tipos de consumos e de despesas que facilmente se transferem da esfera empresarial para a esfera pessoal dos sócios, uma vez “que cerca de 30 a 40 por cento do salário é atribuído como renumeração em espécie (em inglês mais apelativo *fringe benefits*) que, em geral, escapa à tributação em IRS” (Silva, 2013a, p.50). Para além de muitas das vezes estas despesas não serem tributadas em sede de IRS, são consequentemente introduzidas na contabilidade, de modo a reduzir o imposto a pagar pelas empresas ou mesmo a eliminá-lo, fazendo com que as empresas apresentem prejuízos. É neste último caso que surgem os factos mais duvidosos. Questiona-se, por exemplo, como é que uma empresa que apresenta consequentemente prejuízos se mantém em atividade.

Foi essencialmente por estas razões, que o fisco¹ passou a tributar, em IRC, algumas das situações mais comuns, aplicando as chamadas TA, com o objetivo de levar as empresas a evitarem realizar determinadas despesas de elevado montante com o intuito de pagarem menos IRC. Assim, esta forma de tributação poderá aproximar-se das normas antiabuso, funcionando de uma forma rígida, tendo como vantagem a aplicação mais ou menos automática (Mesquita, 2014).

Tendo em conta o artigo 88.º do CIRC, neste momento esta carga fiscal incide sobre as seguintes realidades: despesas não documentadas; encargos com viaturas; despesas de representação; ajudas de custo; importâncias pagas a não residentes; lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção; gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual; e ainda os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes. Prevêem-se taxas diferenciadas para cada despesa e o seu agravamento em 10 %, caso se verifique prejuízo fiscal no período de tributação.

Na nossa opinião, a TA incide sobre determinados encargos suportados por sujeitos passivos de IRS (categoria B) e de IRC, que pela sua natureza podem apresentar uma conexão mais ambígua na realização dos rendimentos sujeitos a tributação ou na manutenção da fonte produtora. Por esta via procura-se dissuadir alguns excessos em despesas que afetam negativamente a formação do lucro tributável. Ao contrário do que sucede com a filosofia inerente às restantes disposições do CIRC, não se tributa rendimento mas sim gastos. Todavia, os governos têm aproveitado a existência da TA para obter mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respetivas e do alargamento da sua incidência.

¹ O termo fisco refere-se ao Estado enquanto gestor do Tesouro público no que diz respeito a questões financeiras, económicas, patrimoniais e, especialmente, tributárias.

Ainda que o regime das TA esteja previsto quer no CIRS, quer no CIRC, iremos centrar a nossa análise no regime da TA, previsto no CIRC.

2. Evolução Histórica e Legislativa das TA em sede de IRC

A entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, trouxe várias medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, sendo uma dessas medidas o regime das TA.

No período entre 2000 e 2016, ocorreram 15 alterações legislativas respeitantes às TA (ver figura 1). Por esta razão, Silva (2011) e Silva (2013b) são da opinião que o fundamento que subsistiu à introdução das TA no nosso sistema fiscal se reportava, essencialmente, a situações que demonstravam um elevado risco de fraude e evasão fiscal. Contudo, atualmente, com todas as alterações a este regime, as TA tornaram-se, também, num “veículo privilegiado” para a obtenção receitas fiscais.

Figura 1- Alterações legislativas respeitantes às TA



Fonte: Elaboração própria

Seguidamente apresentamos as principais alterações que o regime das TA sofreu ao longo dos anos, até à reforma fiscal de 2014:

- Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro – pode ser denominada por “Lei de base das TA”, e começou por tributar na esfera das entidades pagadoras das mesmas, as seguintes despesas:
 - Despesas confidenciais ou não documentadas, à taxa de 50% ou 70%;
 - Despesas de representação, à taxa de 20%;
 - Encargos com viaturas ligeiras de passageiros, barcos de recreio, aeronaves de turismo, motos ou motocicletas, à taxa de 20%;
 - Despesas correspondentes a importâncias pagas a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável, à taxa de 35% ou 55%.

- Lei nº 109-B/2001, de 27 de dezembro (Lei do OE 2002) – adicionou, na base de incidências das TA, os encargos com viaturas ligeiras mistas, aplicando-se a taxa de 20%;
- Lei nº 32-B/2002, de 30 de dezembro (Lei do OE 2003) – veio acrescentar uma TA, à taxa de 50% da taxa normal de IRC, relativamente aos encargos dedutíveis respeitantes a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, sempre que o custo de aquisição seja superior a 40.000€ e o sujeito passivo apresente prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores. Ou seja, passaram a existir 2 escalões de tributação para as viaturas, condicionados pelo custo de aquisição: se igual ou inferior a 40.000€ a taxa era de 20%; se superior a 40.000€ a taxa seria 40%, caso o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois períodos anteriores.
- Lei nº 107-B/2003, de 31 de dezembro (Lei do OE 2004) – ao contrário das leis anteriormente referidas, esta trouxe benefícios para as empresas, reduzindo a taxa aplicada sobre as despesas de representação e os encargos com viaturas para 6%. Porém, na última situação, para valores de aquisição superiores a 40.000€ e o sujeito passivo apresentasse prejuízos fiscais nos dois exercícios anteriores, a taxa baixou para 15%.
- Lei nº 55-B/2004, de 30 de dezembro (Lei do OE 2005) – os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, desde que não sejam faturadas a clientes ou caso sejam tributadas em IRS na esfera do beneficiário passaram a estar sujeitas a este tipo de tributação, à taxa de 5%. Além disso, a taxa sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros desce de 6% para 5%, mantendo-se, contudo, a taxa de 15%, nas condições referidas.
- Decreto-Lei nº 192/2005, de 7 de novembro – foi adicionada a taxa de 20%, referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano. Com a introdução desta nova taxa, alterou-se o regime das TA, na medida em que deixaram de incidir apenas sobre despesas, como tinha sido defendido aquando da sua criação.
- Lei nº 64/2008, de 5 de dezembro – foi elevada para 10% (era de 5%) a tributação dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas. Contudo, foi excluída a TA sobre viaturas movidas exclusivamente a energia elétrica, uma medida que pretendeu incentivar a utilização de viaturas elétricas, numa altura em que existia o objetivo político de apostar claramente nas energias renováveis. Todavia, dado que a lei foi publicada em dezembro de 2008, com efeitos a 1 de janeiro desse mesmo ano, a norma foi declarada inconstitucional, por violação do princípio da retroatividade
- Lei nº 100/2009, de 7 de setembro – introduziu a taxa de 35% sobre indemnizações, compensação e bónus auferidos por gestores, administradores e gerentes.
- Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril (Lei do OE 2010) – por um lado, aditou importantes alterações ao regime de tributação das indemnizações, compensação e bónus pagas a administradores, gerentes e gestores. Por outro lado, aumentou a taxa de 15% para os 20% sobre encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas.

- Lei nº 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do OE 2011) – a incidência da TA sobre viaturas ligeiras de passageiros e mistas passou a incidir sobre os gastos efetivamente suportados, mesmo que não aceites fiscalmente. Foram aumentadas as taxas em 10 pontos percentuais quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.
- Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro (Lei do OE 2012) – veio agravar a taxa em 5%, referente aos lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC, a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante pelo menos um ano.

3. A Reforma do IRC e o agravamento das TA

A Reforma do IRC optou por manter a sujeição de algumas despesas a este tipo de tributação, agravando ainda as respetivas taxas. Este agravamento, em nosso entender, não se justifica, visto que o pretendido com a reforma era uma redução dos encargos fiscais para as empresas, e não o contrário. No quadro 1, apresentamos as alterações que esta Reforma veio introduzir ao artigo 88.º do CIRC das TA.

Como pode-se verificar, a alteração mais relevante ocorreu em relação a viaturas (n.ºs 3 a 6), onde foi criado mais um escalão e foram aumentadas as taxas aplicáveis a viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos. Somos da opinião que as taxas estabelecidas, designadamente para viaturas cujo custo de aquisição seja superior ou igual a 25 000€, são automaticamente confiscatórias, dado que implicam, relativamente às depreciações, não uma simples aceitação de parte desse gasto, mas uma não aceitação da totalidade do mesmo e ainda um pagamento adicional de IRC. Por outras palavras, e reportando-nos às depreciações, podemos dizer que a aquisição das viaturas por um preço acima dos 25 000€ vai dar lugar ao pagamento de uma quantia de IRC superior à que seria paga caso não se tivesse feito a aquisição, ou seja, o contributo de uma viatura destas para o resultado fiscal é negativo, no sentido de que o IRC liquidado vai aumentar.

Acompanhando a alteração da taxa de IRC, foi alterada, também, de 25% para 23% a taxa de tributação autónoma aplicável a lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiem de isenção abrangendo rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitem os lucros não tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo, de modo ininterrupto durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar aquele período (n.º 11).

No n.º 14, mantém-se o agravamento em 10 pontos percentuais das taxas quanto a sujeitos passivos que apresentem prejuízos fiscais, mas agora com a condição de se acharem relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC, o que exclui as entidades do setor não lucrativo.

Com estas alterações, provocadas pela Reforma do IRC de 2014 nas TA, presume-se que estas tenham consequências diretas no aumento da tributação efetiva do IRC, a dois níveis: em primeiro lugar, através do aumento das taxas de TA; em segundo lugar, pelas alterações ao nível da sua base de incidência que foi alargada.

Quadro 1- Alterações provocadas pela Reforma do IRC no artigo 88º

Redação Anterior	Reforma IRC
3- São tributados autonomamente à taxa de 10% os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos não isentos subjetivamente e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja igual ou inferior ao montante fixado nos termos da alínea e) do nº1 do artigo 34º, motos ou motociclo, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica.	3- São tributadas autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas: a) 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a € 25 000; b) 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 25 000, e inferior a € 35 000; c) 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a € 35 000.
4- São tributados autonomamente à taxa de 20% os encargos efetuados ou suportados pelos sujeitos passivos mencionados no número anterior, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição seja superior ao montante fixado nos termos alínea e) do nº1 do artigo 34º.	4- (Revogado)
6- Excluem-se do disposto no nº3 os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, bem como as depreciações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no nº9) da alínea b) do nº3 do artigo 2º do Código do IRS.	6- Excluem-se do disposto no nº3 os encargos relacionados com: a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos, afetos á exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no nº 9) da alínea b) do nº3 do artigo 2º do código do IRS.
11- São tributados autonomamente, à taxa de 25%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.	11- São tributados autonomamente, à taxa de 23%, os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial, abrangendo, neste caso, os rendimentos de capitais, quando as partes sociais a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período.
14- As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores.	14- As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo são elevadas em 10 pontos percentuais quanto aos sujeitos passivos que apresentam prejuízo fiscal no período a que respeitam quaisquer dos factos tributários referidos nos números anteriores <u>relacionados com o exercício de uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola não isenta de IRC.</u>
	15- As taxas de tributação autónoma previstas nos nºs 7, 9, 11 e 13, bem como o disposto no número anterior, não são aplicáveis aos sujeitos passivos a que se aplique o regime simplificado de determinação da matéria coletável.
	16- O disposto no presente artigo não é aplicável relativamente às despesas ou encargos de estabelecimento estável situado dora do território português e relativos á atividade exercida por seu intermédio.

Fonte: Adaptado de Pinto & Pinto (2014)

4. Despesas sujeitas a tributação autónoma em IRC

Neste ponto abordamos as despesas sujeitas a este tipo de tributação de forma discriminada, assim como as taxas a que estão sujeitas. Salientamos que todos os tipos de encargos que estão sujeitos a TA, quando os sujeitos passivos apresentam prejuízo fiscal no período de tributação a que respeitem os encargos, as taxas previstas sofrem um aumento de 10 pontos percentuais, como estabelece o n.º 14 do artigo 88.º do CIRC. Esta norma foi introduzida com o intuito de penalizar as sociedades que apresentem prejuízo fiscal no fim do período e, nessa medida não deveriam ter realizado despesas deste tipo, ou como consequência de uma má gestão ou com a finalidade, de através deste tipo de despesas, atingir prejuízo fiscal no final do período e, assim, não ter imposto sobre o rendimento a pagar.

4.1. Despesas não documentadas (n.º 1 e n.º 2)

As despesas não documentadas podem ser definidas como sendo despesas ou gastos, que resultam em exfluxos monetários, ou seja, despesas que originam uma saída de meios monetários de uma entidade, mas para a qual não existe um documento de suporte, ou comprovativo, não sendo assim possível determinar a natureza da despesa ou do beneficiário (por isso, a terminologia “não documentadas”). Anteriormente, este tipo de despesas eram designadas por “despesas confidenciais”.

O artigo 23.º-A do CIRC considera que não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável determinados encargos, mesmo quando estes tenham sido contabilizados como gastos no período de tributação em questão. Com efeito, a alínea b) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC considera que não são dedutíveis as despesas não documentadas.

Os n.ºs 1 e 2 do artigo 88.º do CIRC tratam a TA das despesas não documentadas. Ou seja, para além da sua não aceitação como gasto fiscal, ainda são sujeitas a este tipo de encargo fiscal à taxa de 50%. Esta taxa é elevada para 70%, no caso de as despesas serem por efetuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º do CIRC.

Contudo, as despesas não documentadas são muitas vezes confundidas com os encargos não devidamente documentados, pelo que achamos importante diferenciar as duas situações. Estes últimos referem-se a encargos ou despesas que têm como suporte ou comprovativo um documento que identifica o destinatário, não se encontrando, no entanto, na sua forma devida e exigida pela lei. Assim, os encargos não devidamente documentados devem ser acrescidos, mas não sujeitos a TA, pois permitem identificar a origem e o destinatário da despesa, ao contrário das despesas não documentadas. Em síntese apresentamos o quadro 2.

Quadro 2- Despesas não documentadas

Tipo de encargos	Aceite Fiscalmente	TA Normal	TA Agravada
A) Despesas/gastos não documentados:			
1) Sujeitos passivos não isentos	Não (Acrescer Q.07)	50%	60%
2) Sujeitos passivos isentos	-	70%	80%
B) Encargos não devidamente documentados	Não (Acrescer Q.07)	-	-

Fonte: Adaptado de Silva (2011)

4.2. Encargos com viaturas ligeiras de passageiros (nº3, 5, 6, 17 e 18)

Em termos fiscais, nos últimos anos tem-se assistido à crescente penalização da detenção e uso de viaturas ligeiras de passageiros nas empresas. Deste modo, para além da Lei de Reforma do IRC, que trouxe um aumento das taxas de TA sobre os encargos suportados com este tipo de viaturas, também a alteração fiscal sobre esta temática introduzida pela Lei 82-C/2014, de 31 de dezembro teve esta tendência penalizadora, tendo desta vez alargado o nível de incidência das viaturas sujeitas a TA.

Esta incidência sobre os encargos com as viaturas ligeiras de passageiros é dos temas que geram mais discussão entre os Contabilistas Certificados, uma vez que muitas empresas necessitam de ter automóveis para o desenvolvimento da respetiva atividade, ou porque esta implica deslocações ou porque podem ser necessários por razões económicas de encontrar novas oportunidades de negócio noutras áreas geográficas. Existe, contudo, uma dificuldade clara na aferição de quem realmente tira proveito da utilização de tais viaturas, se a empresa ou o colaborador.

Foi nesta última perspetiva que o legislador optou por aumentar exponencialmente esta tributação, como forma de forçar a celebração de contratos escritos sobre a imputação de veículos aos trabalhadores, pois se existir tributação em IRS na esfera deste, então deixa de haver lugar a TA sobre a viatura. Silva (2016) afirma que este aumento tornou a celebração de acordos de imputação das viaturas um procedimento mais corrente, uma vez que esta via de conceder benefícios aos trabalhadores sem qualquer tributação na esfera destes, tornou-se bem menos atrativa para as empresas.

Por viaturas ligeiras de passageiros entende-se, para este efeito, os veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor, como refere o artigo 106º do código da estrada. Os encargos relacionados com veículos ligeiros comumente conhecidos como “comerciais” (Silva, 2011), ou seja, os que têm apenas dois lugares sempre tiveram excluídos de tributação autónoma. Todavia, a partir de 2015 estes veículos passaram a constar na lei, ficando sujeitos a tributação autónoma as “viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do nº1 do artigo 7º do código do Imposto sobre veículos”, que são, resumidamente, todos os automóveis ligeiros de mercadorias, de caixa fechada, com lotação máxima de três lugares, incluindo o do condutor, e altura interior da caixa de carga inferior a 120 cm. Para Pinto & Pinto (2015), “este cuidado com a altura tem como objetivo incluir apenas as viaturas ligeiras de passageiros convertidas em viaturas de dois lugares” (p.123). Esta classificação de uma viatura consta no respetivo documento único automóvel, sendo esta a forma mais segura

de apurar a sujeição ou não de TA das despesas relacionadas com determinada viatura (Mesquita, 2014).

O atual nº 3 do artigo 88º do CIRC estabelece que a tributação é efetuada às taxas seguintes:

- de 10% no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a 25.000€;
- de 27,5% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 25.000€ e inferior aos 35.000€; e
- de 35% no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a 35.000€.

Esta gradação do valor das taxas consoante o custo de aquisição ou reavaliação demonstra uma certa sensibilidade do legislador em querer tributar, de forma diferente, distintos níveis de manifestação de riqueza. Conforme n.ºs 17 e 18, para além das viaturas anteriormente referidas também estão sujeitas a TA, as viaturas ligeiras de passageiros híbridas *plug-in*, fixando-se as taxas em 5%, 10% e 17,5%, respetivamente, nos escalões acima mencionados, e as viaturas ligeiras movidas a GPL ou GNV (gás natural veicular), às taxas de 7,5%, 15% e 27,5%. Como sucede desde 2008, ficam fora da tributação autónoma os gastos incorridos com viaturas exclusivamente elétricas. No quadro 3 resumimos o exposto.

Quadro 3- Encargos com viaturas ligeiras de passageiros: TA normal vs. TA agravada

Custo de aquisição	Energia Elétrica	Híbridas Plug-in	GPL ou GNV	Outras
<i>Inferior a 25.000€</i>	0%	5%/15%	7,5%/17,5%	10%/20%
<i>Entre 25.000€ e 35.000€</i>	0%	10%/20%	15%/25%	27,5%/37,5%
<i>Igual ou superior a 35.000€</i>	0%	17,5%/27,5%	27,5%/37,5%	35%/45%

Fonte: Pinto & Pinto (2015)

De acordo com o nº 5 do artigo 88º do CIRC, consideram-se encargos relacionados com as viaturas acima mencionadas que dão lugar ao pagamento de tributação autónoma, nomeadamente, as depreciações, rendas ou alugueres, seguros, manutenção e conservação, combustíveis e imposto sobre a posse ou utilização. São exemplo destes tipos de gastos, as portagens, limpezas, serviços de mecânica, juros de *leasings*, rendas de alugueres de longa e curta duração, imposto único de circulação, ou seja, todos os encargos que digam respeito a estas viaturas, motos ou motocicletas. É de salientar, que independentemente da dedução ou não dos encargos com as viaturas, esta tributação incidirá sobre todos os encargos.

Consideramos que as taxas de TA para as viaturas à data em vigor são muito elevadas, sendo que os tipos de viaturas que apresentam as taxas mais baixas são de difícil acesso por parte das empresas portuguesas. Como refere Portugal (2015):

“Desde 2001 que temos tributações autónomas, havendo sujeitos passivos que pagam mais impostos, a este título, do que da coleta de IRC. É certo que, aparentemente, se apresentam taxas mais baixas para os veículos exclusivamente movidos a energia elétrica, para os híbridos *plug-in* e até para movidos a GPL ou GNV. Mas estes são uma grande minoria e, mais, para bolsas abastadas” (p.56).

Para além disso, a imprevisibilidade das nossas normas fiscais e as constantes alterações no mesmo ano fiscal (Antunes, 2013), levam a que as empresas estejam mais reticentes quanto à aquisição de um ativo de valor tão elevado. Anteriormente, várias empresas decidiram fazer investimentos mais elevados em viaturas “comerciais”, para que os seus encargos não estivessem sujeitos a TA. Contudo, de um momento para o outro a lei alterou, e estas viaturas passaram também a estar sujeitas a TA. Na nossa opinião, estas alterações tornam-se insustentáveis para as empresas de menor dimensão, uma vez que investem o seu capital em algo, com o intuito desse investimento trazer benefícios a longo prazo, que posteriormente são cortados.

4.3. Despesas de representação (nº7)

De acordo com o disposto no nº 7 do artigo 88 do CIRC, as despesas de representação incluem as “despesas suportadas com refeições, refeições, viagens, passeios e espetáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades”. Os encargos dedutíveis relativos a estas despesas são taxados a 10%.

O CIRC aceita este tipo de despesas como gasto do exercício na sua totalidade, desde que tenham sido suportados para obter rendimentos sujeitos a IRC (artigo 23º do CIRC), ou seja, os gastos incorridos em representação da empresa junto de terceiros terão como objetivo angariar ou reforçar os laços já existentes, com o intuito de trazer mais-valias para a empresa. Desta forma, a TA serve para retirar parte da vantagem de dedutibilidade (Mesquita, 2014).

No nosso entender, a consideração de TA também se deve ao facto de a Autoridade Tributária não conseguir definir um critério objetivo aplicável a todas as entidades, que possa diferenciar o que é estritamente necessário para a obtenção dos rendimentos. Por isso, o gasto é aceite, mas é tributado autonomamente de forma a limitar este tipo de gastos ao indispensável.

4.4. Pagamentos a entidades não residentes e sujeitas a regime fiscal mais favorável (nº 8)

O nº 8 do artigo 88º do CIRC estabelece que ficam sujeitos a tributação autónoma:

“as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido nos termos do Código, salvo se o sujeito passivo puder provar que correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

No que diz respeito às taxas aplicáveis a este tipo de pagamentos ou despesas efetuadas, estas variam consoante a natureza do sujeito passivo, em coerência com o disposto no nº 1 e nº 2 deste artigo. Assim, para as entidades que exerçam a título principal uma atividade económica a taxa aplicável é de 35%, enquanto para as que não exerçam a título principal uma atividade económica a taxa sobe para os 55%.

Este número do artigo 88º do CIRC é uma das medidas antiabuso contra a fraude e evasão internacional presentes na legislação portuguesa, uma vez que pretende tributar autonomamente os pagamentos efetuados a entidades residentes em países ou territórios com regimes fiscais privilegiados, mais conhecidos como “Paraísos Fiscais”.

O disposto no nº 8 do artigo 88º do CIRC deve ser conjugado com a alínea r) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC. Nos termos desta última disposição, não são aceites como gastos:

“as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria² do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado”.

A Autoridade Tributária notifica o sujeito passivo para produção da prova anteriormente referida, devendo, para o efeito, ser fixado um prazo não inferior a 30 dias (artigo 23º-A, nº 8 do CIRC). Esta notificação servirá, igualmente, para provar a não sujeição a TA. Deste modo, caso não seja feita a prova mencionada, estes pagamentos não serão aceites como gastos e serão sujeitos a TA.

4.5. Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria (nº 9)

Por ajudas de custo entende-se, segundo Franco (2008), as “importâncias atribuídas pela entidade patronal aos seus trabalhadores dependentes quando estes se deslocam ao serviço da entidade patronal e que se destinem a compensar os gastos acrescidos por essa deslocação (alimentação e alojamento) sem apresentação do documento de despesa” (p.47). Por outro lado, os encargos pagos aos trabalhadores pela utilização da sua viatura ao serviço da empresa são definidos como montantes que visam compensar as despesas incorridas com tal utilização.

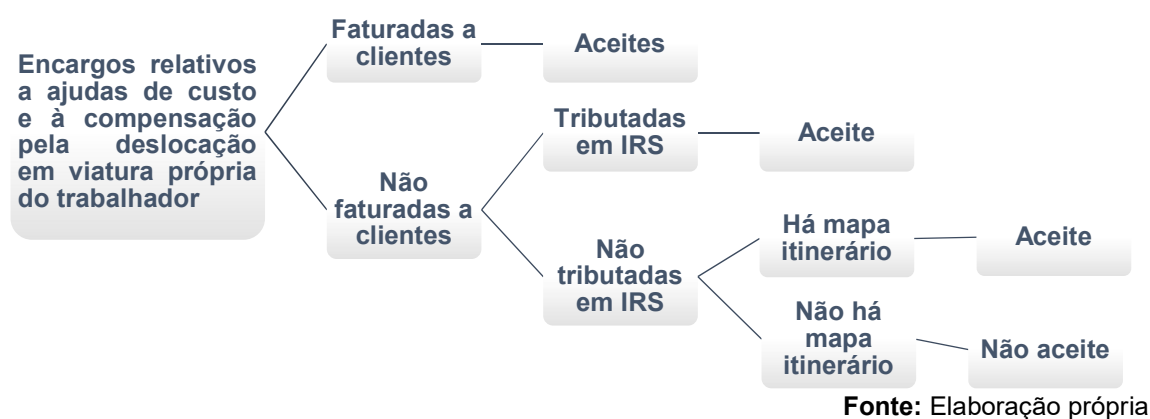
De acordo com o disposto no nº 9 do artigo 88º do CIRC, são tributados à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 23.º-A suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.

A TA sobre os encargos com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, assume alguma complexidade, uma vez que resulta de uma conjugação de fatores (tributação ao nível de IRS, faturação a clientes, mapa itinerário). Desta forma, o regime da TA deve ser

² Portaria nº 292/2011, de 8 de novembro.

conjugado com as disposições do CIRS e com o regime dos encargos dedutíveis previstos nos artigos 23º e 23º-A do CIRC. Assim, estes encargos são aceites como gastos em sede de IRC, nos termos do artigo 23º-A nº1 alínea h), no caso de serem faturados a clientes, ou tributados como rendimentos na esfera do trabalhador na parte em que exceda os limites previstos em legislação própria³, de acordo com o artigo 2º nº 3 alínea d) do CIRS, ou justificados, para cada pagamento, por mapas de controlo, incluindo nomeadamente, o local, o tempo de permanência e objetivo de deslocação. No caso, de estas despesas não serem faturadas a clientes, nem tributadas em sede de IRS, mas estiverem suportadas por mapas de controlo, são dedutíveis e sujeitas a TA (ver figura 2).

Figura 2- Encargos relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador



De modo a clarificar este assunto apresentamos em seguida um resumo no quadro 5.

Quadro 5- Ajudas de Custo sujeitas a TA

Situações Possíveis	Aceite Fiscalmente	TA Normal	TA Agravada
A) Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, não tributadas em sede de IRS:			
1) Encargos <u>faturados a clientes</u> e comprovados <u>com mapa de controlo</u>	Sim	-	-
2) Encargos <u>faturados a clientes</u> , mas <u>sem mapa de controlo</u>	Não (Acrescer Q.07)	-	-
3) Encargos <u>não faturados a clientes</u> , mas comprovados <u>com mapa de controlo</u>	Sim	5%	15%
4) Encargos <u>não faturados a clientes</u> e <u>sem mapa de controlo</u>	Não (Acrescer Q.07)	-	15%

³ Limites legais fixados nos seguintes diplomas: no Decreto- Lei nº 106/98, de 24 de abril, na Portaria nº 1553-D/2008, de 31 de dezembro e no Decreto- Lei nº 137/2010, de 28 de dezembro.

B) A) *Ajudas de custo e compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, tributadas em sede de IRS*

Sim

-

-

Fonte: Adaptado de Silva (2011)

4.6. Lucros distribuídos a entidades isentas (nº 11 e 12)

A legislação fiscal prevê a incidência de TA à taxa de 23% sobre os lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção total ou parcial. Para que este tipo de tributação se efetive será necessário que as partes de capital a que respeitam os lucros não tenham permanecido na titularidade do mesmo sujeito passivo, de modo ininterrupto, durante o ano anterior à data da sua colocação à disposição e não venham a ser mantidas durante o tempo necessário para completar esse período (n.º 11).

Por sua vez, o n.º 12 do artigo 88.º do CIRC, vem permitir que seja deduzido ao montante apurado no n.º 11, o imposto que tenha sido retido na fonte (desde que este imposto não seja novamente, deduzido nos termos do n.º 2 do artigo 90.º do CIRC).

Com esta norma, o legislador tem como objetivo evitar que as entidades sem finalidade lucrativa que beneficiam de isenção de tributação nos rendimentos de capitais fossem favorecidas fiscalmente (Silva, 2011). Deste modo, ao contrário do que acontece nos outros números do referido artigo, aqui a TA incide sobre os dividendos distribuídos, em vez de incidir sobre despesas efetuadas pelo sujeito passivo.

4.7. Indemnizações, compensações, bónus e remunerações variáveis pagas a gestores, administradores e gerentes (nº 13)

A LOE/2010 introduziu importantes alterações na matéria em epígrafe. Para além “da falta de razoabilidade deste tipo de tributação, comum a outras neste artigo previstas” (Pinto, 2010, p. 133), pelo facto de se estar a tratar de IRC, que supostamente é um imposto que incide – ou deveria incidir – sobre o rendimento das pessoas coletivas, e não sobre os gastos ou encargos delas, também suscitaram desde logo vários problemas de interpretação relativa a conceitos inseridos neste artigo. Deste modo, iremos definir todos os conceitos importantes para interpretação da norma em apreço.

Estão sujeitos a TA, à taxa de 35% (ou 45%, caso a sociedade apresente prejuízo fiscal), nos termos dos n.ºs 13 e 14 do artigo 88.º do CIRC, os encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas aquando da cessão de funções de gestor administrador ou gerente e os encargos relacionados com bónus e remunerações variáveis pagas a esses órgãos, caso excedam determinados limites.

Esta é considerada uma norma antiabuso, que tem como objetivo evitar a dedução de pagamentos excessivos a altos cargos das empresas, não só durante o exercício das suas funções, mas também quando esses cargos cessam (Ramalho & Neto, 2013).

Assim, segundo a alínea a) do n.º 13, são tributados autonomamente os gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações não relacionadas com a concretização de objetivos de produtividade previamente definidos na relação contratual quando:

- Se verifique a cessação de funções de gestor, administrador ou gerente; ou quando,

- Ocorrendo a rescisão do vínculo a meio do termo do mesmo, o valor da indemnização ou qualquer compensação, exceda o valor das remunerações que seriam auferidas pelo exercício do cargo até ao final do contrato.

Analisando a redação deste número, destaca-se, desde logo, a questão de se saber quem está abrangido na definição de gestores, administradores ou gerentes. Entende-se por administradores ou gerentes, conforme disposto nos artigos 252.º e 390.º do CSC, as pessoas singulares com capacidade jurídica plena, eleitas pelos acionistas ou sócios, no ato constitutivo ou em assembleia geral, para representarem a sociedade perante terceiros. Quanto ao conceito de gestor, este já levanta sérias dúvidas, uma vez que a sua definição não consta na legislação portuguesa, salvo a definição de gestores públicos. Assim, tem-se entendido, de acordo com a doutrina administrativa constante da Circular n.º 2/2010, de 6 de maio⁴, que são qualificados como “gestores”, quer os responsáveis abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público, quer os responsáveis por estabelecimentos estáveis de entidades não residentes (Ramalho & Neto, 2013). Deste modo, não serão de considerar, para este efeito, os gastos suportados com o pagamento de bónus e remunerações variáveis atribuídos aos colaboradores que integrem os quadros de pessoal, designadamente àqueles que, não sendo membros do órgão de administração, exerçam funções de diretor, bem como, a todos aqueles que sejam membros de outros órgãos sociais (por exemplo da mesa da assembleia geral e do conselho fiscal).

No que diz respeito aos conceitos de indemnização ou compensação, não suscitam grandes dúvidas. A definição de indemnização consta nos artigos 393.º e 396.º do Código do Trabalho, e respeita às retribuições auferidas pelos trabalhadores, calculadas em função dos anos de serviço, relativas aos danos patrimoniais e não patrimoniais sofridos, provocadas pela cessação do vínculo de trabalho. Quanto à compensação, esta é devida em função do tempo efetivo de trabalho.

Igualmente sujeitos a TA, segundo a alínea b) do n.º 13, encontram-se:

“os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes quando estas representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual e possuam valor superior a 27.500€, salvo se o seu pagamento estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período”.

Analisando esta última disposição da norma em apreço:

1. Para que haja a incidência de tributação autónoma, em sede de IRC, é necessário que se verifiquem, cumulativamente, os seguintes requisitos:
 - ✓ Pagamento de bónus e outras remunerações variáveis;
 - ✓ A gestores, administradores ou gerentes;
 - ✓ Cujo valor seja superior a 25% da remuneração anual; e
 - ✓ Montante superior a 27.500€;
2. Não haverá lugar a tributação autónoma se:
 - ✓ O pagamento for diferido em mais de 50%;

⁴ Foi nesta circular, relativa ao regime dos residentes não habituais, que se consegue encontrar uma referência ao conceito de gestor. Assim sendo, são considerados gestores, para efeitos fiscais, aqueles que estejam abrangidos pelo estatuto do gestor público (previsto no DL71/2007).

- ✓ Por um período mínimo de três anos; e
- ✓ Estiver condicionado ao desempenho positivo da sociedade.

Relativamente a esta dispensa, a LOE/2016 veio acrescentar que no caso de se verificar o incumprimento de qualquer uma das três condições, o montante correspondente à TA que deveria ter sido liquidada é adicionado ao valor do IRC liquidado relativo ao período de tributação em que se verifique aquele incumprimento (n.º 19).

Clarificando os conceitos, de acordo com a Circular n.º 8/2000, de 11 de maio deverão ser incluídas no conceito de remuneração anual todas as importâncias certas, variáveis, ou mistas que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, sejam potas à disposição do membro do órgão de administração, como contrapartida do exercício das funções (Autoridade Tributária e Aduaneira, 2014). Assim, consideram-se incluídas no conceito de remuneração, todas as prestações que apresentem “caráter estável, independente da variabilidade do seu montante” (Ramalho & Neto, 2013, p.2). Por conseguinte, tanto o bónus, como as gratificações por aplicação de resultados, quando atribuídos de forma regular, ainda que o respetivo valor não esteja previamente fixado ou o seu pagamento garantido, devem considerar-se incluídos no conceito de remuneração anual, conforme o descrito a alínea b) do n.º 3 do artigo 260.º do Código do Trabalho. Pelo contrário, parecem estar excluídos do conceito de remuneração anual os bónus e as gratificações por aplicação de resultados quando estes sejam atribuídos de forma irregular.

Relativamente aos pressupostos de sujeição, ou seja, se forem atingidos os dois limites acima mencionados, a TA incidirá sobre o valor total dos encargos e não só sobre a parte excedente. Apesar de essa conclusão não ser retirada com clareza da letra da lei, é o que tem sido feito na prática (Mesquita, 2014). À primeira vista, parece-nos que este entendimento é incoerente, uma vez, que se o legislador cria estes limites é porque entendeu serem essas as fronteiras até às quais as remunerações variáveis não devem ser consideradas excessivas, o que significa que deveria ser tributado apenas o excesso e não a totalidade do encargo.

Contudo, mesmo que sejam ultrapassados os limites referidos, não será devida TA se o pagamento de bónus e outras remunerações variáveis estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50 % por um período mínimo de três anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Todavia, persistem duas dúvidas. Em primeiro lugar, coloca-se a questão de se saber o que se entende por “período de diferimento de três anos”. Para este período existem duas correntes interpretativas, uma no sentido de que a componente variável pode ser paga ao longo de 3 anos (1/3 em cada ano) e, a outra, no sentido que tal componente apenas poderá ser paga após o decurso desse período. A AT tem vindo a entender que o pagamento dos 50% apenas poderá ter lugar após o decurso dos três anos, sendo esta interpretação que se deve adotar. Em segundo lugar, deparamo-nos com o conceito indeterminado de “desempenho positivo da sociedade”, o qual já foi objeto de clarificação por parte da AT:

“O resultado líquido do período, enquanto grandeza representativa da demonstração de resultados, e cuja utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objetividade e comparabilidade se configura como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade, podendo ser relevante a introdução de outros critérios para complementar a análise, nomeadamente quanto à evolução dos resultados ao longo do tempo” (Ramalho & Neto, 2013).

Após a clarificação dos conceitos, entende-se que, o pagamento de uma parte não inferior a 50% está condicionada ao desempenho positivo da empresa. Então, se a obrigação de pagamento só se torna exigível se a empresa apresentar resultados positivos, devemos determinar quando ocorre o facto tributário que dá origem à TA. Contabilisticamente, um gasto deverá ser registado quando o pagamento for previsível, e por isso deve ser considerado no ano em que tal facto ocorrer. Assim, relativamente à parte da remuneração que não é diferida, deverá ser contabilizada e tributada no ano N, mesmo que venha a ser paga no ano N+1 (Mesquita, 2014). Relativamente ao remanescente (os restantes 50% diferidos), o reconhecimento contabilístico e fiscal apenas ocorrerá se a empresa apresentar resultados positivos e a obrigação de pagamento da remuneração se torne exigível.

Estamos perante uma situação que gera dupla tributação económica, uma vez que o gasto será tributado em sede de IRC, através da TA, e em sede de IRS, será tributado na esfera do beneficiário como rendimento de trabalho (artigo 2.º n.º 4 alínea a) do CIRS).

4.8. Regime Simplificado de apuramento da matéria coletável (nº 15)

Uma das “medidas mais emblemáticas” (Antunes, 2014, p.22) da Reforma do IRC foi a reintrodução do regime simplificado em IRC, revogado em 2008, embora este regime agora em vigor apresente diferenças em relação ao que esteve em vigor na primeira década deste século.

Os sujeitos passivos que estejam abrangidos pelo regime simplificado não estarão sujeitos a TA relativamente a alguns encargos. Sendo assim, nos termos do nº 15 do artigo 88.º do CIRC, as taxas previstas no nº 7, 9, 11 e 13 não serão aplicáveis aos sujeitos passivos que optem pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável. Por conseguinte, a base de incidência deste tipo de tributação é menor, conforme resumimos no quadro 6.

Quadro 6- Encargos sujeitos a TA pelas empresas que optem pelo regime simplificado

<i>Nº do artigo 88º</i>	<i>Base de aplicação de taxas de tributação autónoma</i>
1	Despesas não documentadas
3, 4, 17 e 18	Encargos relacionados com viaturas
8	Pagamentos a entidades não residentes e sujeitos a um regime mais favorável

Fonte: Elaboração própria

Não é ainda aplicável a sujeitos passivos enquadrados no regime simplificado, o agravamento de 10 pontos percentuais das taxas de tributação autónoma nos casos em que se apure prejuízo fiscal, conforme o disposto no nº 14. Segundo Pinto & Pinto (2014), com os quais corroboramos, “o modo de apuramento da matéria coletável no regime simplificado implica a impossibilidade de apuramento de prejuízo fiscal” (p. 192), pelo que não faria sentido as empresas que optassem por este regime serem abrangidas por tal disposição.

4.9. Estabelecimentos estáveis situados fora do território português

Com a Reforma do IRC foi criado o nº 16, que estabelece que o artigo em análise não tem aplicação em relação a despesas ou encargos de estabelecimento estável situado fora do território português e relativos à atividade exercida por seu intermédio.

Exemplificando. Se uma empresa portuguesa tem um escritório, uma loja ou um armazém em Espanha, ao qual está afeta uma viatura ligeira de passageiros, os encargos suportados com esta viatura não estão sujeitos a tributação autónoma, apesar de estarem contabilizados como gastos em Portugal (Pinto & Pinto, 2015).

5. O impacto fiscal das tributações autónomas em sede de IRC

Neste ponto quantificamos o peso das TA no total do IRC liquidado no período entre 2005-2013⁵, avaliando os resultados obtidos paralelamente com as alterações a este regime de tributação até então ocorridas. Os dados apresentados no quadro 7, foram retirados das estatísticas disponíveis no portal das finanças.

Quadro 7- Evolução do IRC Liquidado vs. TA (período 2005-2013)

Anos/ Rubrica	IRC Liquidado Efetivo ⁶	TA (IRC)	TA/ IRC Liquidado
2005	2 931	198	6,8 %
2006	3 556	205	5,8 %
2007	4 101	220	5,4 %
2008	3 839	366	9,5 %
2009	3 522	371	10,5 %
2010	3 013	360	11,9 %
2011	2 845	534	18,8 %
2012	2 923	491	16,8 %
2013	2 834	465	16,4 %

(valores em milhões de euros)

Fonte: Elaboração própria

Tendo em conta o valor do IRC liquidado no período entre 2005-2013, constatamos que o ano de 2007 foi o que permitiu ao estado arrecadar mais receita em sede deste imposto. Desde então o valor de IRC liquidado tem vindo a diminuir, resultado, pelo menos em parte, da crise económico-financeira. Em termos de valores absolutos o IRC liquidado aumentou desde 2005 até 2007, tendo vindo a diminuir ano após ano, podendo esta descida ser explicada pela referida crise.

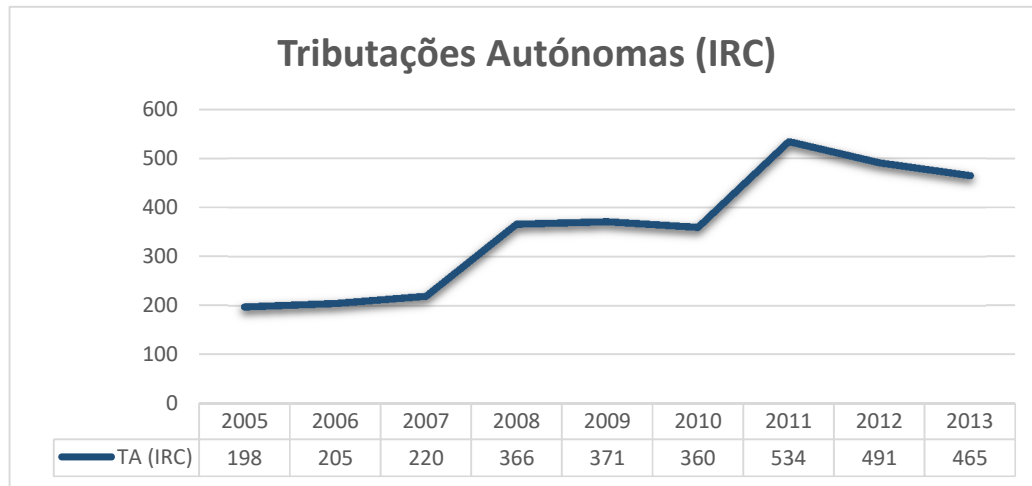
No que diz respeito ao valor cobrado a título de TA de IRC⁷, a situação já é bem diferente. Estas mantiveram uma evolução crescente desde 2005 até 2011, tendo havido um ligeiro decréscimo nos dois anos seguintes, como se pode observar pelo gráfico 1.

⁵ Não foi possível obter dados anteriores a 2005.

⁶ O valor do IRC Liquidado Efetivo corresponde à soma do IRC Liquidado com o valor do Pagamento Especial por Conta deduzido à coleta, na medida em que este constitui um pagamento antecipado de imposto.

⁷ Apenas foi considerado o valor de TA cobradas através da Modelo 22, dado ser o nosso objeto de estudo. Por conseguinte, não foi tido em consideração os dados referentes às TA em sede de IRS.

Gráfico 1- Evolução da TA (IRC)



Fonte: Elaboração própria

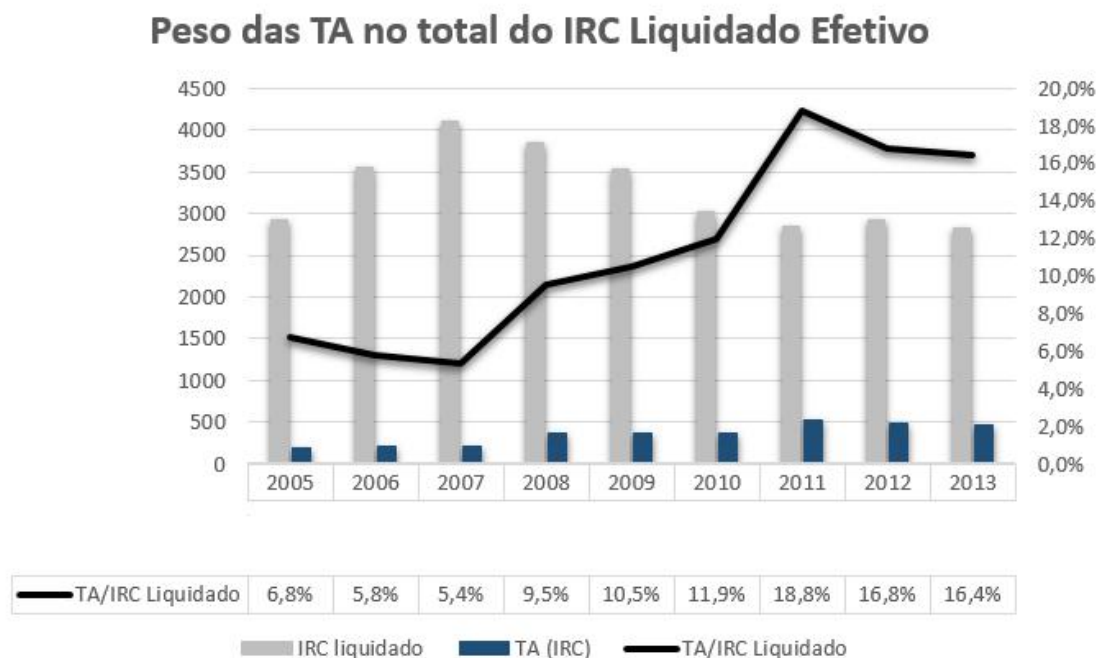
Analisando o gráfico acima apresentado, foi nos anos de 2008 e 2011 que se verificaram os aumentos mais significativos no valor de TA arrecadado pelo Estado. Estes resultados são explicados pelo aumento da taxa e pelo alargamento do campo de incidência dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas. Recordando, em 2008, foi elevada a taxa de 5% para 10% para aos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a esse tipo de veículos. Em 2011, foi alargado o campo de incidência destes encargos. Ainda nesse ano foram aumentadas as taxas de TA em 10 pontos percentuais quando os sujeitos passivos apresentem prejuízo fiscal no período de tributação.

Através destes resultados, e sabendo que praticamente todos os anos existiram alterações, verificamos que foram nos anos em que foram agravadas as taxas e o campo de incidência dos encargos das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas, que o valor de TA aumentou.

Com a análise dos dados recolhidos, verificamos que o peso das TA no total do IRC liquidado foi diminuindo até ao ano da crise (2005-2007), e só a partir desta é que se verificou um incremento. Podemos, assim, afirmar que as TA têm um comportamento independente da evolução do IRC, uma vez que o montante de IRC liquidado, desde 2008, se encontra em decréscimo devido, principalmente, à dificuldades financeiras que as empresas atravessam, contrariamente ao que se verificou com a TA.

Reportando-se os referidos dados estatísticos, será curioso verificar como evoluiu a relação entre as TA e o IRC liquidado (gráfico 2).

Gráfico 2- Peso das TA no total do IRC Liquidado



Fonte: Elaboração própria

No que concerne ao peso das TA no total do IRC Liquidado, verifica-se também uma evolução positiva, na medida em que cresceu de 6,8% em de 2005, para 16,4% em 2013. Em 2011, as TA representavam cerca de 18,8% do IRC liquidado, como decorre do quadro 7. Nos próximos anos, é expetável que este peso possa aumentar, fruto das alterações introduzidas e da contínua desaceleração da economia portuguesa.

A TA acaba por ser uma garantia de arrecadação de receita, uma vez que praticamente todas as empresas têm que suportar, em maior ou menor medida, despesas sujeitas a TA. Se muitas são fundamentais para a obtenção de rendimento, outras correspondem a gastos avultados desnecessários (como viaturas com custo de aquisição superior a 35.000€ ou mesmo ajudas de custo acima dos limites legais), que lhes serviriam para baixar o lucro tributável. Assim, a autoridade tributária optou por aceitar como gastos estes encargos e sujeitá-los a TA, para que as empresas não tenham montantes tão elevados de gastos desnecessários.

Conclusão

As TA foram introduzidas na legislação fiscal portuguesa com a reforma fiscal de 2001, com o intuito de penalizar certas despesas incorridas pelas empresas. Esta tributação incide sobre determinados encargos suportados por sujeitos passivos, que pela sua natureza podem apresentar uma conexão mais ambígua na realização dos rendimentos sujeitos a tributação ou na manutenção da fonte produtora. Por esta via procura-se dissuadir alguns excessos em despesas que afetam negativamente a formação do lucro tributável. Ao contrário do que sucede com a filosofia inerente às restantes disposições do CIRC, não se

tributa rendimento mas sim gastos. Todavia, os governos têm aproveitado a existência da TA para obter mais receita fiscal, através de sucessivos aumentos das taxas respetivas e do alargamento da sua incidência.

Para efeitos de concretização de um duplo objetivo – combate à fraude e evasão fiscal e obtenção de receitas fiscais – o regime das TA tem sofrido, frequentemente, alterações nas taxas e/ou na base de incidência (alargamento). Neste momento estão sujeitos a TA: despesas não documentadas (50% ou 70%); encargos com determinado tipo de veículos (com taxas diversas, consoante o custo de aquisição e/ou o tipo de combustível utilizado); despesas de representação (10%); ajudas de custo (5%); importâncias pagas a não residentes (35% ou 55%); lucros distribuídos por entidades sujeitas a IRC a sujeitos passivos que beneficiam de isenção (23%); gastos ou encargos relativos a indemnizações ou quaisquer compensações devidas não relacionadas com a relação contratual (35%); e ainda os gastos ou encargos relativos a bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes (35%). Encontra-se estabelecido o agravamento em 10 pontos percentuais de todas as taxas, caso se verifique prejuízo fiscal no período de tributação. As entidades que optem pelo regime simplificado de apuramento da material coletável têm uma base de incidência de TA mais reduzida.

Os montantes cobrados a título de TA têm apresentado uma evolução crescente desde 2005 até 2011, tendo havido um ligeiro decréscimo nos dois anos seguintes. Realçamos que foi nos anos de 2008 e 2011 que se verificaram os aumentos mais significativos no valor de TA arrecadado pelo Estado. Estes resultados são explicados pelo aumento da taxa e pelo alargamento do campo de incidência dos encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos ou motocicletas. Concluímos que o peso das TA no total do IRC liquidado foi diminuindo de 2005 a 2007, e só a partir da crise é que se verificou um incremento. Portanto, as TA têm um comportamento independente da evolução do IRC, uma vez que o montante de IRC liquidado, desde 2008, se encontra em decréscimo devido, principalmente, ao contexto económico que as empresas atravessam. No que concerne ao peso das TA no total do IRC liquidado, verifica-se também uma evolução positiva, na medida em que cresceu de 6,8% em de 2005, para 16,4% em 2013, tendo atingido, em 2011, 18,8%.

Estes números permitem afirmar, e corroborar a opinião de outros autores, que a base de incidência das TA são uma garantia de arrecadação de receita, uma vez que a quase totalidade das empresas têm que suportar, em maior ou menor medida, despesas sujeitas a TA.

Referências bibliográficas

Referências bibliográficas

- A. tributária e Aduaneira (2014). Manual de Preenchimento do Quadro 07 da DR Modelo 22. Retrieved February 10, 2016, from https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/FB6CB26B-D8B3-44AB-AF99-157215322F09/0/Manual_Q_07_Mod22.pdf
- Antunes, J. (2013). A tributação autónoma sobre as viaturas ligeiras. Retrieved January 19, 2016, from <http://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios9dez.pdf>
- Antunes, J. (2014). O regresso do regime simplificado em IRC. Retrieved January 28, 2016,

- from http://www.occ.pt/fotos/editor2/jnegocios_17fev.pdf
- Azevedo, D. de. (2009). Tributação autónoma subverte princípios do IRC. *Vida Económica*, pp. 4–5.
- Azevedo, D. (2014). Governo devia ter coragem de acabar com a tributação autónoma. Retrieved March 19, 2016, from http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_24outubro2.pdf
- Franco, P. (2008, March). Despesas de deslocação, representação e ajudas de custo. *Revista Toc Nº 96*, 46–48.
- Mesquita, M. R. da G. L. R. de. (2014). *A tributação autónoma no CIRC- A sua (in)coerência*. Faculdade de Direito do Porto.
- Pinto, J. A. P. (2010). IRC- Alterações para 2010 Transição do POC para o SNC. In *Formação Eventual OTOC- Março* (pp. 132–133).
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2014). Reforma do IRC. In *OTOC-EVE0114* (pp. 146– 152).
- Pinto, J. A. P., & Pinto, C. (2015). Orçamento do Estado 2015 Alterações ao Código do IRC Reforma da Fiscalidade Verde Reforma do IRS. In *OTOC-EVE0115A* (pp. 105–128; 132–133).
- Portugal, M. (2015, June). Tributação fiscal das viaturas. *Revista TOC nº183*, 54–57.
- Ramalho, J. M., & Neto, S. C. (2013). A tributação autónoma dos bónus e outras renumerações variáveis pagas a administradores, gerentes ou gestores. Retrieved February 13, 2016, from http://www.plmj.com/xms/files/newsletters/2013/Maio/A_TRIBUTACAO_AUTONOMA.pdf
- Silva, A. J. A. da. (2013). A saga das tributações autónomas. *Revista Toc Nº 162*, 50–51.
- Silva, A. J. A. da. (2015, March). As tributações autónomas: notas técnicas e práticas para estudo. *Revista Toc nº180*, 39–41.
- Silva, F. M. R. N. da. (2013). *A Análise do Princípio da Tributação pelo Rendimento Real das Empresas perante os Métodos Indiretos, o Pagamento Especial por Conta e as Tributações Autónomas*. ISCTE- Instituto Universitário de Lisboa.
- Silva, A. C. (2016). Tributação autónoma de viaturas e imputação a trabalhadores. Retrieved January 12, 2016, from http://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_8jan.pdf
- Silva, C. E. R. (2011). *Tributações autónomas- Fator de (In)Justiça Fiscal?* ISCTE Business School.